



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES
JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 8. jūnijā¹

Lieta C-246/16

Enzo Di Maura
pret

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(*Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces Nodokļu tiesa, Itālija) lūgums
sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā –
Tiesību samazināt nodokļa aprēķina bāzi darījumu partnera nemaksāšanas gadījumā ierobežojums
(Sestās direktīvas 77/388/EEK 11. panta C daļas 1. punkta otrais teikums un Direktīvas 2006/112/EK
90. panta 2. punkts) – Dalībvalstu rīcības brīvība transponēšanā – Uzņēmēja priekšmaksājuma
perioda samērīgums

I. Ievads

1. Uzņēmējdarbībā laiku pa laikam gadās, ka klients savlaicīgi vai pavisam nesamaksā savus rēķinus. Šāda situācija uzņēmumam nav patīkama, it īpaši, ja šie parādi sasniedz samērā nozīmīgu apjomu. Īpaši nepatīkami kļūst tad, ja, neskatoties uz šo rēķinu nesamaksāšanu, ir jāmaksā nodokļi, kuri ir atkarīgi no rēķina summas un būtu jāmaksā klientam.
2. Tas ir saistīts ar faktu, ka saskaņā ar PVN tiesisko regulējumu valsts saņem “savu” nodokli no uzņēmuma, lai arī faktiskais nodokļa maksātājs (pakalpojumu saņēmējs) to uzņēmumam vēl nav samaksājis. Rezultātā uzņēmumam līdz savas samaksas saņemšanai PVN ir jāsamaksā iepriekš, tādējādi piešķirot valstij bezprocentu aizdevumu. Šajā lietā runa ir par nesamaksātu 2004. gada rēķinu.
3. Tādējādi pilnīgi visas dalībvalstis paredz iespēju atbilstoši koriģēt jau radušos uzņēmuma PVN parādu. Tomēr Itālijā tas līdz šim bija iespējams tikai pēc pakalpojumu saņēmēja *maksātnespējas procesa pabeigšanas*. Citās valstīs tiek ņemta vērā *maksātnespējas procesa uzsākšana*. Tās abas pats uzņēmums var ietekmēt tikai nosacīti. No šāda viedokļa var pāriet pat vairāki gadi līdz priekšmaksājuma beigām.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

4. Tādēļ šajā – pašlaik otrajā – lietā no Itālijas² Tiesa izskata vienu no svarīgākajiem jautājumiem par netiešu PVN iekasēšanu tiesiskā valstī. Līdz ar to Tiesai pirmoreiz ir jālemj³, cik ilgi dalībvalstis privātuzņēmumam var noteikt samērīgu pienākumu no saviem līdzekļiem iepriekš finansēt nodokli, kurš no ekonomiskā viedokļa tam nav jāmaksā. Vai uzņēmumam tiešām ir jāgaida divi, desmit vai vairāk gadu, līdz tas atgūst radušos un jau samaksātu PVN? Vai šajā gadījumā uzņēmumam ir jāuzsāk, iespējams, no ekonomiskā viedokļa pilnībā bezjēdzīga tiesvedība, lai varētu pierādīt, ka līdz šim nesamaksāta saskaņotā atlīdzība arī *galīgi* nav saņemta?

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošā Savienības tiesību norma šajā lietā ir attiecīgajā taksācijas periodā piemērojamais Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze⁴ (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 11. panta C daļas 1. punkts. Šai normai ir tāds pats saturs kā pašlaik spēkā esošajam Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu⁵ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. pantam.

6. PVN direktīvas 90. pantā (agrāk Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktā) ir reglamentētas nodokļa aprēķina bāzes izmaiņas:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

B. Itālijas tiesības

7. *Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”* (Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēts Nr. 633 “Pievienotās vērtības nodokļa ieviešana un tiesiskais regulējums”, turpmāk tekstā – “Dekrēts Nr. 633/72”) 26. panta 2. punktā (redakcijā, kas bija spēkā faktu norises laikā) ir noteikts:

“Ja darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins, pēc 23. un 24. pantā paredzētās ieņēmumam pilnīgi vai daļēji nenotiek vai samazinās tā ar nodokli apliekamā summa, jo ir atzīta tā spēkā neesamība, tas ir anulēts, atcelts, izbeigts, atteikts vai tamlīdzīgi, vai tāpēc, ka pilnībā vai daļēji nav veikta samaksa neveiksmīgu maksātnespējas procesu vai izpildes procedūru dēļ, vai tā rezultātā, ka ir piemērotas līgumā paredzētas atlaides, preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam ir tiesības atskaitīt saskaņā ar 19. pantu izmaiņām atbilstošo nodokli, ieņēmumam to atbilstoši 25. pantam. Pārdevējam vai saņēmējam, kurš jau ir ieņēmumam darījumu atbilstoši 25. pantam, šādā gadījumā ir jāieņēmuma izmaiņas atbilstoši 23. vai 24. pantam, neskarot savas tiesības atgūt summu, kas kā kompensācija samaksāta pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam.”

2 Otra lieta no Itālijas, lieta C-202/15 (H3g), pašlaik neoficiāli ir apturēta, jo tās iesniedzējtiesa, ņemot vērā tiesiskā regulējuma grozījumus, acīmredzami apsver atsaukt prejudiciālo jautājumu. Līdzīgi formulētus jautājumus Tiesa joprojām izskata arī lietā C-404/16.

3 Atšķirībā no spriedumiem, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārkuļķereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131), un 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 OV 1997, L 145, 1. lpp.

5 OV 2006, L 347, 1. lpp.

8. Turpretim *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (Likuma par ienākuma nodokli konsolidētais teksts, turpmāk tekstā – “*TUIR*”) 101. panta 5. punktā ir ietverts šāds noteikums:

“1. punktā [...] minētie preču zaudējumi [...] un citi zaudēti parādi, kas nav atskaitāmi saskaņā ar [...], ir atskaitāmi, ja tie izriet no droši zināmiem un precīziem faktoriem, un, katrā ziņā – attiecībā uz zaudētiem parādiem – ja parādnieks ir iesaistīts maksātnespējas procesā vai ir noslēdzis tiesas apstiprinātu līgumu par parādu pārstrukturēšanu [...]. Šā punkta nolūkiem parādnieku uzskata par iesaistītu maksātnespējas procesā no dienas, kad tiek pieņemts lēmums par maksātnespējas procesa uzsākšanu vai tiek pieņemts rīkojums par piespiedu administratīvo likvidācijas procedūru, vai [...].”

9. Turklāt iesniedzējtiesa ir paziņojusi, ka Dekrēta Nr. 633/72 26. panta 2. punkts ir grozīts ar 2015. gada 28. novembra Likumu Nr. 208 tādējādi, ka PVN atskaitīšana nesamaksātas cenas gadījumā nepārprotami tiek atļauta, sākot no maksātnespējas procesa uzsākšanas dienas. Tomēr šī norma ir piemērojama tikai maksātnespējas procesiem, kuri uzsākti pēc 2016. gada 31. decembra.

III. Pamatlieta

10. 2004. gadā *E. Di Maura* (turpmāk tekstā – “prasītājs”) – acīmredzot pēc attiecīgas preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas 2004. gadā – izrakstīja rēķinu par EUR 35 000, kuru rēķina saņēmējs – uzņēmums *Sertenko srl* – nesamaksāja, jo ar 2004. gada 30. novembra spriedumu tika atzīts par maksātnespējīgu. Pamatojoties uz šo spriedumu, 2004. gada 31. decembrī prasītājs samazināja nodokļa aprēķina bāzi par šo summu, koriģējot sākotnēji izrakstīto rēķinu un atskaitot izmaiņām atbilstošos nodokļus.

11. Tomēr *Agenzia delle Entrate* (Ieņēmumu dienests, Itālija) par 2004. nodokļu gadu papildus lika samaksāt ienākuma nodokli, reģionālo uzņēmējdarbības nodokli un PVN, kā arī sodus. Saskaņā ar Dekrēta Nr. 633/72 26. panta 2. punktu ieinteresētā persona nodokļu iestādei iepriekš samaksātu nodokli parādnieka maksātnespējas gadījumā varot atgūt tikai tad, kad ir pilnīgi skaidrs, ka pieejamu summu nav un tādēļ tā parāds nav atgūstams.

12. Prasītājs cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzu provinces Nodokļu tiesa, Itālija), lūdzot atcelt nodokļu paziņojumu. Prasītāja skatījumā, Dekrēta Nr. 633/72 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa aprēķina bāzes samazināšana, ja nav saņemta samaksa par pakalpojumiem, ir iespējama jau maksātnespējas procesa uzsākšanas laikā, jo parasti process maksātnespējas lietās notiek ļoti ilgi. Turklāt *TUIR* 101. panta 5. punkts atbrīvojot kreditoru no pienākuma pierādīt zaudējumu galīgo raksturu, nepārprotami atļaujot atskaitīt maksātnespējas procesā iesaistīto uzņēmumu parādus jau no procesa uzsākšanas dienas.

13. Tiesvedībā nodokļu tiesā nodokļu administrācija piekrīt prasītāja iebildumiem pret ienākuma nodokli un reģionālo uzņēmējdarbības nodokli saskaņā ar *TUIR* 101. panta 5. punktu, taču ne pret PVN. Tās skatījumā, PVN neatskaitāmība izriet no Dekrēta Nr. 633/72 26. panta tapšanas vēstures. Līdz ar to neveiksmīguma nosacījums attiecoties uz maksātnespējas procesu.

14. Maksātnespējas procesu neveiksmīgums esot pierādīts tikai tad, kad ir pabeigta aktīvu sadale un ir beidzies termiņš apsvērumiem par sadales plānu, vai arī, ja nav sadales plāna, kad ir beidzies maksātnespējas procesa izbeigšanas lēmuma pārsūdzības termiņš. Dekrēta Nr. 633/72 26. panta interpretācija esot atbilstīga nodokļu administrācijas piemērotajai praksei, kā arī valsts judikatūrai.

15. Sirakūzu provinces Nodokļu tiesa ir nolēmusi apturēt tiesvedību un ierosināt prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

IV. Tiesvedība Tiesā

16. Lietu izskatošā Sirakūzu provinces Nodokļu tiesa ir uzdevusi Tiesai šādus jautājumus:

- 1) Ievērojot Direktīvas 77/388/EEK 11. panta C daļas 1. punktu un 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta otro teikumu, kas attiecīgi ir saistīti ar nodokļa aprēķina bāzes samazināšanu un PVN, kas maksājams par darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, koriģēšanu, ja pilnīgi vai daļēji netiek samaksāta pušu saskaņotā atlīdzība, vai LESD garantētajiem samērīguma un efektivitātes principiem un PVN piemērošanu reglamentējošajam neitralitātes principam ir atbilstīgi noteikt ierobežojumus, kas nodokļa maksātājam padara neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina – arī laika izteiksmē, kas saistīts ar maksātnespējas procesa neparedzamo ilgumu – nodokļa par pilnīgi vai daļēji nesamaksāto atlīdzību atgūšanu?
- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši, vai ar iepriekš minētajiem principiem ir saderīga tāda tiesību norma kā Dekrēta Nr. 633/1972 26. panta 2. punkts – redakcijā, kas bija spēkā pirms grozījumiem ar 2015. gada 28. decembra Likuma Nr. 208 1. panta 126. un 127. punktu –, saskaņā ar kuru tiesības atgūt nodokli ir atkarīgas no pierādījuma, ka agrāk ir notikuši neveiksmīgi maksātnespējas procesi, proti, ka atbilstoši judikatūrai un Savienības dalībvalsts nodokļu iestādes praksei nodoklis tiek atgūts tikai pēc neveiksmīgas galīgās aktīvu sadales vai, ja to nav, pēc galīgā lēmuma par maksātnespējas procesa izbeigšanu, pat ja šādi procesi, ņemot vērā parāda summu, tā piedziņas perspektīvas un maksātnespējas procesu izmaksas, no saprāta viedokļa ir ekonomiski neizdevīgi un ievērojot, ka minētie nosacījumi katrā ziņā var tikt izpildīti tikai vairākus gadus pēc maksātnespējas procesa uzsākšanas?

17. Tiesvedībā Tiesā par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Itālijas Republika, Apvienotā Karaliste un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par abiem prejudiciālajiem jautājumiem

1. Vispārīgi

18. Tādējādi, uzdodot abus prejudiciālos jautājumus, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa jautā, ar kādiem nosacījumiem dalībvalstis var izmantot Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta otrajā teikumā (pašlaik PVN direktīvas 90. panta 2. punkts) paredzēto iespēju atkāpties no Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta pirmā teikuma (pašlaik PVN direktīvas 90. panta 1. punkts)⁶. Konkrētāk, tā vēlas zināt, vai Savienības tiesības ļauj Itālijas likumdevējam noteikt, ka nodokļa aprēķina bāzes koriģēšana ir atkarīga no pierādījuma, ka agrāk ir veikts neveiksmīgs maksātnespējas process, pat ja noteiktos apstākļos tas varētu būt ilgāks par desmit gadiem.

19. PVN direktīvas 90. panta 2. punktā nav ietvertas prasības par nosacījumiem, ar kādiem var ierobežot PVN direktīvas 90. panta 1. punktu. Tādēļ atbildi uz iepriekš uzdoto jautājumu var secināt tikai no PVN tiesiskā regulējuma pamatprincipiem.

⁶ Tā kā Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta un PVN direktīvas 90. panta noteikumu un arī citu šajā lietā nozīmīgo normu saturs ir identisks, bet vieglāk ir citēt PVN direktīvas normas, vienkāršības labad es turpmāk izmantošu pašreizējās normas.

20. Tāpēc vispirms tiks paskaidrota PVN direktīvas 90. panta 1. punkta nozīme (21. un nākamie punkti). Pēc tam es aplūkošu PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpi (32. un nākamie punkti). Turklāt tiks pamatots, kāpēc tās formulējums ir jāinterpretē šauri. Saistībā ar koriģēšanas iespējas ierobežojumu it īpaši ir jāņem vērā neitralitātes princips (par to 40. un nākamajos punktos), uzņēmuma statuss PVN tiesiskajā regulējumā un tā pamattiesības (par to 45. un nākamajos punktos). Pēc tam es izklāstīšu PVN direktīvas 90. panta 2. punkta samērīgas piemērošanas kritērijus (par to 53. un nākamajos punktos).

2. PVN direktīvas 90. panta 1. punkta nozīme

21. Sākumpunktā – atšķirībā no Apvienotās Karalistes un Itālijas Republikas apsvērumiem – viedoklis varētu būt vienprātīgs. PVN ir jāmaksā uzņēmējam kā personai, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu. Tomēr pastāv nostiprināta Tiesas judikatūra, ka PVN ir netiešs patēriņa nodoklis, kurš ir jāmaksā galapatērētājam⁷. Nodokļa maksātājs uzņēmums rikoja “tikai” kā nodokļa iekasētājs valsts labā⁸.

22. PVN kā vispārējs patēriņa nodoklis ir jāuzliek patērētāja finansiālajām iespējām, kas izpaužas viņa *īpašuma izlietošanā*, lai radītu patērējamu labumu⁹. Tas ir skaidri redzams PVN direktīvas 2. panta 1. punkta noteikumā (“par atlīdzību”), PVN direktīvas 65. panta noteikumos (nodokļa iekasējamība līdz ar avansā saņemtām summām), un it īpaši PVN direktīvas 73. panta noteikumos. Saskaņā ar to nodokļa aprēķina bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru *saņem* pakalpojumu sniedzējs.

23. Attiecīgi Tiesa¹⁰ vairākkārt ir nospriedusi, ka “summa, kas paredzēta kā nodokļa aprēķina bāze nodokļu iestāžu iekasējamam PVN, nevar būt lielāka par atlīdzību, kuru faktiski ir samaksājis galapatērētājs un no kuras ir aprēķināts galapatērētāja galu galā maksājamais PVN.” Tādēļ, ja galapatērētājs nesamaksā uzņēmumam, no *materiālā* viedokļa tam nav jāmaksā arī PVN. PVN maksāšanas pamats nav piemērojams, jo rezultātā uzņēmējs nav piegādājis preces vai sniedzis pakalpojumu *par atlīdzību* PVN direktīvas 2. panta izpratnē.

24. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Galvenā nozīme nav tam, vai saņēmējs ir arī samaksājis atlīdzību (tā dēvētais uzkrāšanas princips). Šī nodokļa iekasējamības metode acīmredzami balstās uz pieņēmumu, ka parasti pušu saskaņotā atlīdzība arī tiek samaksāta visdrīzākajā laikā pēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas.

25. Tomēr, ja pēc būtības nodoklis tiek uzlikts tikai saņēmēja *faktiskajiem izdevumiem* par precēm vai pakalpojumiem, bet nodokļa uzlikšanas metode pamatojas uz saskaņotajiem izdevumiem, abas sistēmas kaut kādā brīdī ir jāsaskaņo. To nodrošina PVN direktīvas 90. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru vispirms radies pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma nodokļu parāds ir atbilstoši jākoriģē.

⁷ Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulică un Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

⁸ Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

⁹ Skat., piemēram, spriedumus, 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts), un 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.* (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – “tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem”).

¹⁰ Spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts); līdzīgi ir norādīts arī spriedumos, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 30. punkts), un 2003. gada 16. janvāris, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. punkts), kā arī ģenerālvokāta F. Ležē [*F. Léger*] secinājumos lietā *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. punkts).

26. No šāda viedokļa Tiesas judikatūrai ir atbilstīgi, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā izpaužas *PVN direktīvas pamatprincips*, saskaņā ar kuru nodokļa aprēķina bāzi veido faktiski saņemta atlīdzība un no kura izriet, ka nodokļu administrācija nedrīkst iekasēt kā PVN summu, kas ir lielāka par nodokļa maksātājam samaksāto summu¹¹.

27. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir nepieciešamais ekvivalents PVN direktīvas 63. pantā nostiprinātajai nodokļa uzlikšanas metodei (tā dēvētajam uzkrāšanas principam)¹². Tas uzliek pienākumu dalībvalstij attiecīgi samazināt nodokļa aprēķina bāzi¹³.

28. Attiecīgi Tiesa savā spriedumā *Goldsmiths* ir nospriedusi, ka atkāpe no šā PVN direktīvas 90. panta 1. punktā nostiprinātā pamatprincipa ir jāpamato, lai dalībvalstu tiesību akti, kas pieņemti, pamatojoties uz PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, neapdraudētu nodokļu saskaņošanas mērķi¹⁴.

29. Tomēr spriedumā *Almos Agrārķūlkereskedelmi* Tiesa ir arī norādījusi, ka cenas nemaksāšanas gadījumā nodokļa maksātāji nevar atsaukties uz tiesībām samazināt PVN aprēķina bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, ja attiecīgā dalībvalsts vēlējās izmantot šīs direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpi¹⁵.

30. Uz to būtībā ir pamatoti Apvienotās Karalistes un Itālijas Republikas apsvērumi. Ja tiešām ir tā, ka koriģēšana varētu būt pilnībā liegta, tad atbilstoši Apvienotās Karalistes apsvērumiem koriģēšana būtu atļauta tikai pēc vairākus gadus ilguša maksātnespējas procesa pabeigšanas. Tomēr nav redzams, ka Tiesa ar savu spriedumu lietā *Almos Agrārķūlkereskedelmi* faktiski vēlējās atcelt savu – manā skatījumā pareizo – spriedumu lietā *Goldsmiths*.

31. Tādēļ ir jālemj, vai PVN direktīvas 90. panta 2. punkts dalībvalstij faktiski pilnībā ļauj neierobežoti atkāpties no PVN direktīvas 90. panta 1. punkta vai arī atkāpes ir jāpamato.

3. PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā atkāpe

a) Vispārīgi

32. PVN direktīvas 90. panta 2. punktā, ņemot vērā tā formulējumu, dalībvalstīm tiek ļauts atkāpties no 1. punkta pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā. Tādējādi dalībvalstis var paredzēt atkāpi no koriģēšanas principa. Tomēr atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai atkāpes ir jāinterpretē šauri¹⁶.

33. Pat ja PVN direktīvas 90. panta 2. punkta formulējums ļauj dalībvalstīm atkāpties no 1. punktā paredzētā nodokļa aprēķina bāzes samazinājuma pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, jau tāpēc vien šis formulējums – atšķirībā no Apvienotās Karalistes un Itālijas Republikas viedokļa – nevar pilnībā liegt koriģēšanas iespēju.

11 Spriedumi, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts); 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts); 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts); 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37. punkts), un 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. punkts).

12 Tāda pati funkcija ir paredzēta PVN direktīvas 184. un 185. pantā, kuri ir ekvivalents priekšnodokļa atskaitīšanai atbilstoši uzkrāšanas principam saskaņā ar PVN direktīvas 168. un 178. pantu un kuros paredzēta vispirms pārāk liela atskaitītā priekšnodokļa koriģēšana. It īpaši PVN direktīvas 185. panta 2. punkts ļauj nodrošināt, ka rezultātā atskaitītais priekšnodoklis tiek pielāgots faktiski maksājamam PVN. Pakalpojumu saņēmējs, kuram nesamaksātas atlīdzības dēļ nav jāmaksā PVN, nav arī jāatbrīvo no (fiktīva) nodokļu sloga ar priekšnodokļa atskaitīšanu.

13 Tas nepārprotami ir norādīts arī spriedumos, 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31. punkts), un 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 26. punkts).

14 Spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).

15 Spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 23. punkts).

16 Turklāt tikai tad, ja tā tiek saglabāts atkāpes mērķis. Šajā ziņā pašlaik Tiesas pastāvīgā judikatūra par PVN tiesisko regulējumu – skat. spriedumus, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts); 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts); 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts), un manus secinājumus lietā *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, 41. punkts). Būtībā ar šiem formulējumiem Tiesa atgādina, ka atkāpes gadījumi ir jāinterpretē nevis šauri, bet gan precīzi.

34. Koriģēšanas iespējas pilnīga aizliegšana ir kaut kas cits nekā atkāpe no tūlītējas koriģēšanas iespējas un ir pretrunā iepriekš minētajam un PVN direktīvas 90. panta 1. punktā īstenotajam patēriņa nodokļa principam. Pilnīga aizliegšana nav arī jēdziena “atkāpties” šaura interpretācija.

b) 2. punktā paredzētās atkāpes jēga un mērķis

35. Arī 2. punktā paredzētās atkāpes jēga un mērķis neliecina par pilnvarām liegt koriģēšanas iespēju pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā. No 2. punkta formulējuma var tikai nojaust, kāds ir bijis šīs atkāpes iespējas iemesls. Atšķirībā no 2. punktā neietvertajiem gadījumiem anulēšanas, atcelšanas, izbeigšanas vai atlaides pēc darījuma veikšanas gadījumos pilnīga vai daļēja nemaksāšana ir tikai nedrošāka¹⁷.

36. It īpaši saglabājas tiesības uz samaksu (proti, parāds), tādēļ ir iespējama vēlāka samaksa. Tādējādi rodas jēga, ja dalībvalstis šo nedrošību var novērst ar noteikumiem, kuri atkāpjas no 1. punkta. Tomēr, ņemot vērā šo jēgu, atkāpes piemērošanas tiesības uz dalībvalstīm attiecas tikai saistībā ar šo nedrošību, nevis saistībā ar jautājumu, *vai* ir jāveic koriģēšana. Līdz ar to arī tas – pretēji Itālijas Republikas viedoklim – neļauj dalībvalstij aizliegt koriģēšanas iespēju.

37. Es nevaru piekrist Komisijas argumentam, ka 2. punktā paredzētās atkāpes varētu būt pamatotas, lai izvairītos no ļaunprātīgas izmantošanas. Pirmkārt, likumdevējs šādu iespēju ir paredzējis PVN direktīvas 273. pantā, nevis 90. panta 2. punktā. Otrkārt, pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst ne pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, ne apdraudēt PVN neitralitāti¹⁸. Tomēr pakalpojumu sniedzēja atbildība bez vainas līdz noteiktam datumam (šajā lietā maksātnespējas procesa pabeigšanai) pārsniegtu to, kas vajadzīgs valsts kases tiesību aizsardzībai¹⁹.

38. It īpaši nav redzams, kā nodokļu parāda koriģēšanas ierobežojums līdz konkrēta notikuma brīdim varētu novērst krāpšanu PVN jomā. Ja koriģēšanā tiesām izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, saskaņā ar kuru nodokļa aprēķina bāze ir faktiski saņemtā atlīdzība un no kura izriet, ka nodokļu administrācija nedrīkst iekasēt kā PVN summu, kas ir lielāka par nodokļa maksātājam samaksāto summu²⁰, tad galvenā nozīme ir tikai atlīdzības nemaksāšanai.

39. Ja runa būtu nevis par nemaksāšanu, bet gan patiesībā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu bez atlīdzības, tad PVN tiesiskajā regulējumā saskaņā ar PVN direktīvas 16. vai 26. pantu tas tiek pielīdzināts preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Šo nodalīšanu katrā ziņā var veikt nodokļu administrācija, un tas tai arī jādara. Tādējādi pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma līmenī ļaunprātīga izmantošana faktiski nav iespējama. Līdz ar to ļaunprātīga izmantošana varētu būt iespējama tikai nemaksājošā pakalpojumu saņēmēja līmenī, ja tas, neskatoties uz nemaksāšanu, atskaita priekšnodokli. Tomēr tur iespējamo ļaunprātīgo izmantošanu novērš PVN direktīvas 185. panta 2. punkts. Attiecīgi tas ļauj koriģēt atskaitītu priekšnodokli uzņēmumam, kuram nesaņemtas samaksas dēļ nav jāmaksā PVN.

¹⁷ Šajā ziņā ir pareizi norādīts spriedumā, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 25. punkts).

¹⁸ Skat. tikai spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁹ Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts).

²⁰ Spriedumi, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts); 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts); 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrārķūlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts); 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37. punkts), un 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. punkts).

c) Neitralitātes princips PVN tiesiskajā regulējumā

40. Turklāt, interpretējot PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, ir jāņem vērā arī nodokļu neitralitātes princips. Neitralitātes princips ir PVN pamatprincips, kas izriet no patēriņa nodokļa rakstura²¹ un ietver divas pamatdomas.

41. Pirmkārt, tas liedz pret uzņēmējiem, kuri veic vienādus darījumus, attiekties dažādi PVN iekasēšanā²². Tas iegūst nozīmi saistībā ar pašā PVN direktīvā paredzētajām atkāpēm nodokļa uzlikšanā atbilstoši saskaņotajai atlīdzībai (par to 56. un 57. punktā).

42. Otrkārt, neitralitātes princips ietver to, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā principā ir jāatbrīvo no galīgi maksājamā PVN²³, ja visas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli²⁴.

43. Tomēr, ja nodokļa uzlikšanas metodes dēļ pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam vairākus gadus ir jāmaksā PVN, ko tas nevarēja iekasēt, tad šis priekšmaksājums ir būtisks apgrūtinājums uzņēmumam. Tad vairs nevar runāt par pilnīgu²⁵ PVN neitralitāti.

44. Tātad arī neitralitātes princips kopumā prasa nodrošināt korigēšanas iespēju atlīdzības nemaksāšanas gadījumā. Tādēļ PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētā ierobežošanas iespēja arī attiecībā uz neitralitātes principu *ir jāinterpretē šauri* un – kā Tiesa ir norādījusi spriedumā *Goldsmiths*²⁶ – ir jāpamato.

d) Uzņēmēja pamattiesības PVN tiesiskajā regulējumā

45. Turklāt ir jāņem vērā, ka privātpersona (kādas ir lielākā daļa no nodokļa maksātājiem PVN tiesiskajā regulējumā) ir pamattiesību subjekts arī tad, ja tai ir jāmaksā nodokļi. Privātpersonas pienākums valsts vārdā tās nodokļu administrācijas vietā iekasēt nodokli no trešajām personām (pakalpojumu saņēmējiem) ir iejaukšanās šīs privātpersonas pamattiesībās, kas pašlaik ir nostiprinātas Pamattiesību hartā.

46. PVN priekšmaksājums skar brīvību izvēlēties profesiju, uzņēmējdarbības brīvību un pamattiesības uz īpašumu (Hartas 15., 16. un 17. pants). Arī pirms Hartas stāšanās spēkā Tiesa aizsargāja brīvību izvēlēties profesiju un profesionālās darbības brīvību tāpat kā vispārējos tiesību principus²⁷. Turklāt atšķirīga attieksme saskaņā ar Hartas 20. pantu pastāv pret uzņēmumiem, no kuriem nodoklis kļūst iekasējams saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu tikai tad, kad tiek saņemta atlīdzība (tā dēvētā nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam).

47. Jebkuram šo atzīto tiesību un brīvību ierobežojumam – tas attiecas arī uz laiku pirms Hartas 52. panta 1. punkta pieņemšanas – ir jābūt samērīgam. Tādēļ primāri ir jāpārbauda, cik ilgi iejaukšanās priekšmaksājuma formā (citu personu nodokļu iekasēšana un samaksāšana, nesaņemot naudas summu no faktiskā nodokļa maksātāja) ir samērīga. Šajā ziņā Komisija pamatoti šaubās arī par pabeigta maksātnespējas procesa ilgumu Itālijā.

21 2014. gada 13. marta spriedumā *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts) Tiesa runā par interpretācijas principu.

22 Spriedumi, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts); 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

23 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

24 Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 21. aprīlis, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts); 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

25 Tā ir norādīts arī spriedumā, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 23. punkts).

26 Spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18. punkts).

27 Spriedums, 1974. gada 14. maijs, *Nold*/Komisija (4/73, EU:C:1974:51, 14. punkts).

48. Samērīguma princips, kas ir viens no vispārējiem Savienības tiesību principiem, liek valstij rīkoties tā, lai apgrūtinotais pasākums būtu “piemērots un nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai, kā arī samērīgs ar to”^{28 29}.

49. Lai sasniegtu likuma mērķi, katrā ziņā nav nepieciešams iekasēt nodokli no uzņēmuma *pirms* atlīdzības saņemšanas. Likuma mērķis ir uzlikt nodokli patērētājam, ja tam tiek piegādātas preces vai sniegts pakalpojums *par atlīdzību* (PVN direktīvas 2. panta 1. punkts). Šim nolūkam mazāk ierobežojošs un vienkāršāks, tikpat efektīvs līdzeklis ir nodokļa uzlikšana attiecīgi faktiski saņemtajām atlīdzībām.

50. Turklāt samērīguma princips prasa, lai no uzņēmuma kā “nodokļa iekasētāja valsts labā” nevarētu prasīt vairāk, nekā tam ir iespējams. Tomēr uzņēmuma (finansiālās) iespējas – netieša patēriņa nodokļa gadījumā – principā ietver tikai to, ko tas arī varēja iekasēt no faktiskā nodokļa maksātāja. Viss, ko tas nevarēja iekasēt, tam ir jāsamaksā iepriekš no savas mantas. Tomēr PVN mērķis nav uzlikt nodokli nodokļa maksātāja mantai.

51. No šāda viedokļa, manā skatījumā, aprēķinot nodokļu parādu netieša nodokļa gadījumā, obligāti ir jāņem vērā, ka *pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis šos izdevumus*, jo tikai tad tas arī objektīvi spēj nokārtot savu nodokļu parādu un samaksāt šo (iekasēto) PVN. No šīs metodes atšķiras nodokļa uzlikšana vienkārši atbilstoši saskaņotajai atlīdzībai (tā dēvētais uzkrāšanas princips), un, ja nebūtu PVN direktīvas 90. panta 1. punkta noteikuma, tā būtu nesamērīga.

52. Arī tāpēc PVN direktīvas 90. panta 2. punkts obligāti ir jāinterpretē šauri. Dalībvalstis gan var atkāpties no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētās *tūlītējas* korigēšanas pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā. Tomēr atbilstoši spriedumam *Goldsmiths*³⁰ tās to var darīt tikai *samērīgā veidā*, ņemot vērā PVN patēriņa nodokļa raksturu, neitralitātes principu un uzņēmuma pamattiesības.

4. Atkāpes pamatojums 90. panta 2. punkta izpratnē

a) Korigēšanas gadījumu autonoma interpretācija

53. Līdz ar to galvenais jautājums nav par to, vai dalībvalsts var aizliegt korigēšanu nemaksāšanas gadījumā. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tā to nevar. Drīzāk galvenā nozīme ir tam, līdz kuram brīdim atkāpe no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā paredzētās korigēšanas ir *pamatota* un otrādi, sākot no kura brīža nodokļa maksātājam pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā ir jāpiešķir korigēšanas iespēja saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu.

54. Šajā lietā strīds ir par jautājumu, vai Itālijas likumdevējs var aizliegt korigēšanu tik ilgi, līdz ir (*galīgi*) zināms par parāda zaudēšanu maksātnespējas procesa pabeigšanas rezultātā (kas noteiktos apstākļos var būt ilgāks par desmit gadiem), vai arī korigēšana ir jāparedz jau tad, ja, *visticamāk*, (visdrīzākajā laikā) samaksa vairs nav gaidāma.

28 Par formulējumu skat. manus secinājumus lietā *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, 98. punkts), saskaņā ar Francijas *Conseil constitutionnel* [Konstitucionālās padomes] Lēmumu Nr. 2015-527 QPC, 2015. gada 22. decembris (FR:CC:2015:2015.527.QPC, 4. un 12. punkts), un lēmumu Nr. 2016-536 QPC, 2016. gada 19. februāris (FR:CC:2016:2016.536.QPC, 3. un 10. punkts); līdzīgi Francijas *Conseil d'État* [Valsts padomes] spriedums Nr. 317827, 2011. gada 26. oktobris (FR:CEASS:2011:317827.20111026); skat. arī Vācijas *Bundesverfassungsgericht* [Federālās konstitucionālās tiesas] judikatūru, *BVerfGE* 120., 274., 318. un 319. lpp. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, 218. punkts).

29 Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48. punkts un tajā minētā judikatūra), līdzīgi PVN tiesiskajā regulējumā: spriedums, 2015. gada 2. septembris, *CGIL* un *INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, 24. punkts); 2012. gada 26. aprīlis, Komisija/Nīderlande (C-508/10, EU:C:2012:243, 75. punkts), un 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 48. un nākamie punkti).

30 Spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

55. Šis jautājums ir īsts PVN tiesību jautājums, kas ir jāaplūko neatkarīgi no citiem nodokļu veidiem vai vērtējumiem no bilances sagatavošanas noteikumu viedokļa. Itālijas ienākuma nodokļa tiesiskā regulējuma analogiska piemērošana no PVN tiesiskā regulējuma viedokļa nav atļauta. Tādēļ nav būtiski, ka Itālijas ienākuma nodokļa tiesiskais regulējums ir atšķirīgs. Tomēr gan nodokļu administrācijai, gan nodokļa maksātājam ir jāspēj juridiski droši novērtēt, kurš ir vēlākais brīdis, kad saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu ir jākorrigē radies PVN parāds.

b) Vienlīdzīga attieksme pret visiem uzņēmumiem

56. Interpretējot PVN direktīvas 90. panta 2. punktu, ir jāņem vērā arī tās 66. panta b) punkts, kā arī 194. un nākamie panti saistībā ar vienlīdzīgas attieksmes principu (pašlaik nostiprināts arī Pamattiesību hartas 20. pantā). Tajos tiek prasīta koriģēšanas iespēja *visdrīzākajā laikā*.

57. Saskaņā ar PVN direktīvas 66. panta b) punktu dalībvalstis var paredzēt, ka dažu kategoriju nodokļa maksātājiem PVN kļūst iekasējams, “saņemot maksājumu” (“nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam”). Šo iespēju dalībvalstis katrā ziņā ir izmantojušas daļēji. Ir jāņem vērā arī pakalpojumi, kuru gadījumā PVN direktīvā ir paredzēts vai atļauts nodokļa maksāšanas pienākumu pārnest uz pakalpojumu saņēmēju (skat. PVN direktīvas 194. un nākamos pantus). Uzņēmumiem, kuri veic šādus darījumus, piemēram, sniedz pakalpojumus ārvalstīs reģistrētiem uzņēmējiem, PVN nav jāsamaksā iepriekš.

58. Uzņēmums, kuram ir piemērojama nodokļa uzlikšana atbilstoši uzkrāšanas principam – proti, kad nodoklis kļūst iekasējams neatkarīgi no samaksas saņemšanas – un kuram ilgāku periodu ir jāveic nodokļu priekšmaksājums, atrastos acīmredzami neizdevīgākos konkurences apstākļos salīdzinājumā ar uzņēmēju, kuram ir piemērojama nodokļa uzlikšana atbilstoši kases principam un kuram nodoklis ir jāmaksā tikai pēc atlīdzības saņemšanas. Tas pats attiecas uz uzņēmumiem, kas veic tikai darījumus, kuru gadījumā nodokļa maksāšanas pienākums pāriet uz pakalpojumu saņēmēju. Šādi neizdevīgi konkurences apstākļi ir pamatoti tikai tad, ja priekšmaksājuma periods nav pārāk garš.

c) Salīdzinājumam: koriģēšana nesniegta pakalpojuma gadījumā

59. Par labu koriģēšanas iespējai visdrīzākajā laikā atlīdzības nemaksāšanas gadījumā liecina arī salīdzinājums ar nodokļu parāda koriģēšanas iespēju, ja pilnībā nav sniegts pakalpojums un nav samaksāta atlīdzība. Šajā ziņā no judikatūras³¹ izriet, ka var koriģēt arī nodokļu parādu, kas radies nepareiza rēķina dēļ (PVN direktīvas 203. pants), piemēram, ja rēķinā ir norādīts pakalpojums par atlīdzību, kurš faktiski nav sniegts.

60. Rēķina izrakstītāja nodokļu parādu, pamatojoties uz nodokļu ieņēmumu vienkāršu apdraudējumu, ko rada nepareizi izrakstīts rēķins, Tiesa ir atzinusi par saderīgu ar PVN sistēmu tikai tāpēc, ka un ja pastāv *iespēja koriģēt šo atbildību par risku*³². Ja nodokļu ieņēmumu apdraudējums ir novērsts, tas dod labumu pat ļaunprātīgam rēķina izrakstītājam³³.

³¹ Spriedums, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. un nākamie punkti).

³² Spriedums, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. un nākamie punkti).

³³ Spriedums, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 60. un 63. punkts), apstiprināts ar spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 35. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts).

61. Tāpat vēl jo vairāk ir jābūt tad, ja rēķins ir pareizs, taču par sniegto pakalpojumu nav samaksāts un netiek apdraudēti arī nodokļu ieņēmumi. Šajā lietā apdraudējums nav iespējams, no vienas puses, kamēr faktiskais nodokļa maksātājs vēl nav samaksājis, tādēļ no materiālā viedokļa PVN vēl nav radies (skat. 23. punktu). No otras puses, nav iespējams apdraudējums, ko rada nemaksājošā pakalpojumu saņēmēja nepamatoti atskaitīts priekšnodoklis, jo saskaņā ar PVN direktīvas 185. panta 2. punkta otro teikumu dalībvalstis tam var prasīt koriģēt atskaitīto priekšnodokli.

d) PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes

62. Tādēļ ir jānoskaidro vēl “tikai” konkrētie nosacījumi PVN direktīvas 90. panta 2. punktā paredzēto atkāpju izmantošanai. Spriedumā *Goldsmiths*³⁴ Tiesa gan ir atgādinājusi par pamatojumu, taču nav noteikusi konkrētas prasības.

63. PVN direktīvas 90. panta 2. punktā atkāpes no nodokļa aprēķina bāzes samazināšanas atbilstoši 1. punktam ir paredzētas tikai, lai ņemtu vērā “galīgas” nemaksāšanas nedrošību (par to 35. un nākamajos punktos). Tomēr šo nedrošību pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumos var ņemt vērā arī, vēlāk palielinot nodokļa aprēķina bāzi, ja samaksa tomēr tiek veikta.

64. Ja vēlāk (proti, maksātnespējas procesa laikā vai pēc tā pabeigšanas) uzņēmums vēl saņem samaksu, tad nodokļu parāds šajā brīdī atkal ir atbilstoši jāpalielina. Tas izriet jau no PVN direktīvas 73. panta, saskaņā ar kuru nodokļa aprēķina bāze ir visa summa, ko pakalpojumu saņēmējs samaksā par darījumiem. Tas pats attiecas uz saņēmēja atskaitītā priekšnodokļa atbilstīgu koriģēšanu saskaņā ar PVN direktīvas 185. pantu.

65. Nodokļa aprēķina bāzes samazināšana, saglabājot tiesības to palielināt tomēr vēl veiktas samaksas gadījumā, ir vienlīdz piemērots, mazāk ierobežojošs līdzeklis attiecībā uz pareizu nodokļa uzlikšanu galapatērētājam salīdzinājumā ar nodokļa iekasētāja ilggadēju priekšmaksājuma pienākumu³⁵ līdz maksātnespējas procesa uzsākšanai vai pat pabeigšanai.

66. No šāda viedokļa ne PVN direktīvas 90. panta 2. punkta formulējums, ne jēga un mērķis nepieļauj interpretāciju, ka koriģēšanu varētu liegt līdz brīdim, kad ir droši zināms – proti, tikai pēc maksātnespējas procesa uzsākšanas vai pabeigšanas –, ka samaksa vairs netiks veikta. Atšķirībā no Komisijas un visticamāk arī Apvienotās Karalistes viedokļa PVN tiesiskajā regulējumā nav nozīmes nošķirt parādus, kuri galīgi netiks samaksāti, no parādiem, kur tas tā nav.

67. Tas ir saistīts ar to, ka “galīga” nemaksāšana PVN tiesiskā regulējuma izpratnē nav iespējama. To nepieļauj jau PVN direktīvas 73. panta formulējums. Saskaņā ar to nodokļa aprēķina bāze ietver arī *trešās personas maksājumus* un tādējādi nav saistīta ar parādnieka maksāspēju vai eksistenci³⁶. Turklāt, kā liecina nodokļa uzlikšana samaksātai dzeramnaudai³⁷, nejauši pārmaksātām summām vai samaksātam pienākuma parādam³⁸, PVN tiesiskajā regulējumā netiek ņemta vērā piedzenama parāda esamība.

³⁴ Spriedums, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339). 18. punkts).

³⁵ No nodokļu inspektora neviens negaidītu, lai nodokļu parādu, ko viņš aprēķinājis nodokļa maksātājam, viņš iepriekš samaksātu no saviem līdzekļiem.

³⁶ Piemēram, ir bijis gadījums, kad, lai novērstu lielāku kaitējumu amatnieku reputācijai, banka samaksāja viņu parādus, kuri radās viņu pasūtītāja maksātnespējas dēļ – skat. *BFH* [Federālās Finanšu tiesas] lietu, 2011. gada 19. oktobra spriedums – V R 75/98, UR 2002, 217. lpp.

³⁷ Spriedums, 2001. gada 29. marts, Komisija/Francija (C-404/99, EU:C:2001:192, 40. un nākamie punkti).

³⁸ Spriedums, 2002. gada 17. septembris, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 21. un nākamie punkti).

68. Arī pēc maksātnespējas procesa pabeigšanas – šķiet, Komisija to uzskata par galīgi zaudēta parāda gadījumu – principā nav neiespējami, ka trešā persona (apzināti vai nejauši) vēl samaksā pakalpojumu sniedzējam uzņēmumam. Tad tas izraisītu attiecīgu PVN parādu. Arī tas apstiprina, ka no PVN tiesiskā regulējuma perspektīvas nevar būt galīga drošība, ka samaksa vairs netiks veikta. Vienmēr pastāv tikai *zināma varbūtība*, kas palielinās, it īpaši palielinoties nemaksāšanas periodam.

69. Ņemot vērā uzņēmuma pamattiesības, samērīguma principu un neitralitātes principu, manā skatījumā, nevar piemērot PVN priekšmaksājumu uz *daudzgadu periodu*. Galvenā nozīme var būt tikai tam, vai parāds nav piedzenams ilgāku laiku. Šajā gadījumā piedziņa var būt neiespējama jau arī tad, ja parādnieks nopietni un galīgi atsakās veikt samaksu. Piemēram, ja parādnieks uzstājīgi apstrīd paša parāda esamību vai tā apmēru, tad jau pastāv lielāka iespēja, ka parāds ilgāku laiku pilnībā vai daļēji nav piedzenams.

70. Savukārt netiešas nodokļa iekasēšanas gadījumā valsts ir atkarīga no PVN “iekasēšanas”, ko veic uzņēmējs. Tas zināmā mērā, izvēloties darījumu partneri un vienojoties par iepriekšēju samaksu, spēj ietekmēt nemaksāšanas risku. Arī uzņēmuma nodokļu parāds valstij var būt atkarīgs nevis no (subjektīvi vērtējamās) parādnieka maksāšanas kvalitātes, bet tikai no *objektīviem kritērijiem*. Savukārt kā šādi kritēriji galu galā gan ir piemērojami tikai pasākumi, ko nodokļa maksātājs var ietekmēt un kas tam ir iespējami.

71. Tas, kādus saprātīgus pasākumus ikvienā dalībvalstī var prasīt no uzņēmuma, pirms tas var koriģēt savu nodokļu parādu atlīdzības nemaksāšanas dēļ, ir atkarīgs no vietējiem apstākļiem, un Tiesa tos nevar abstrakti paredzēt. Drīzāk iesniedzējtiesai valsts tiesībās paredzētā atkāpe no vispārējā koriģēšanas pienākuma individuālā gadījumā ir jāizvērtē visaptveroši un jāpiemēro atbilstoši direktīvai. Tomēr Tiesa iesniedzējtiesai var sniegt norādes.

72. Piemēram, ir samērīgi, ja dalībvalsts pieprasa noteiktus pierādījumus par, iespējams, ilgāku nemaksāšanas periodu. Šāds pierādījums būtu maksātnespējas procesa uzsākšana. Tomēr nemaksāšana, kas ir jāņem vērā saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, var būt zināma jau arī daudz agrāk, piemēram, ja parādnieks apstrīd parādu piedziņas procedūrā tiesā. Samērīgi būtu arī ieviest atbilstīgu nemaksāšanas termiņu (piemēram, sešus mēnešus no rēķina izrakstīšanas dienas), sākot no kura var pieņemt, ka runa ir par nemaksāšanu PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē.

73. Tas, vai parādniekam var prasīt uzsākt izpildes procedūru tiesā, it īpaši ir atkarīgs no attiecīgi izrietošajām izmaksām. Pienākums piedzīt tiesā, iespējams, nevērtīgus parādus par labu valstij, ja tas izraisa *ievērojamas izmaksas*, principā nav saderīgs ne ar neitralitātes principu, ne ar samērīguma principu. Piekritot Komisijas viedoklim, tas galvenokārt (bet ne tikai) attiecas uz neliela apmēra parādiem. Šajā lietā samērīgāks līdzeklis būtu iespēja atkāpties no šā parāda samaksas un nodot to valstij.

74. Turpretim vienkāršotas un ekonomiski izdevīgas valsts piedziņas procedūras izmantošana maksājuma rīkojuma procedūras formā pirms nodokļa aprēķina bāzes koriģēšanas kopumā šķiet samērīga. Tas tā principā ir jebkurā gadījumā tad, ja nav norāžu, ka šī procedūra tik un tā būs neveiksmīga vai ekonomiski neizdevīga. Tomēr maksātnespējas procesa pabeigšanas prasība, ņemot vērā tā ilgumu un faktu, ka nodokļa maksātājs to var maz ietekmēt, katrā ziņā ir nesamērīga.

B. Secinājums

75. Līdz ar to PVN direktīvas 90. panta 2. punktā dalībvalstīm ir atļauts ņemt vērā ar nemaksāšanas neskaidrībām saistītās īpatnības tādējādi, ka tikai konkrētos apstākļos (piemēram, pēc termiņa beigām vai konkrētiem neveiksmīgiem nodokļa maksātāja pasākumiem) var pietiekami droši pieņemt, ka nemaksāšana būs ilglaicīga. Tomēr nevar liegt koriģēt nodokļa aprēķina bāzi.

76. Turklāt nodokļa maksātāja pamattiesības, samērīguma princips, PVN būtība, un it īpaši neitralitātes princips, neļauj ierobežot nodokļa aprēķina bāzes koriģēšanu, ja tā ir saistīta ar notikumiem, kurus – kā maksātnespējas procesa pabeigšanu vai uzsākšanu – nodokļa maksātājs nevar autonomi ietekmēt.

VI. Secinājumi

77. Līdz ar to es iesaku uz abiem Sirakūzu provinces Nodokļu tiesas (Itālija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem sniegt šādu kopēju atbildi:

Sestās direktīvas 77/388 11. panta C daļas 1. punkta otrajā teikumā nav atļauts nesamērīgi ierobežot iespēju koriģēt nodokļa aprēķina bāzi. Tomēr tajā dalībvalstīm ir atļauts ņemt vērā ar nemaksāšanas neskaidrībām saistītās īpatnības, nosakot nodokļa maksātājam veikt konkrētus iespējamus pasākumus. Pakalpojumu saņēmēja maksātnespējas procesa pabeigšanas prasība gan ir nesamērīgs ierobežojums.